

Audience publique du 25 janvier 2010

Recours formé par
Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes en matière
d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 25719 du rôle, déposée en date du 11 mai 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles KAUFHOLD, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., ... , demeurant à L-..., en sa qualité d'héritière en la succession de feu la dame ..., veuve ..., ayant demeuré à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 février 2009 ayant déclaré non fondée la réclamation de la requérante contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés 2000, émis le 23 mars 2005, ainsi qu'à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 et du bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 12 octobre 2009 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Charles KAUFHOLD en date du 10 novembre 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Laurent ENGEL, en remplacement de Maître Charles KAUFHOLD, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 janvier 2010.

Il résulte des pièces versées en cause qu'en date du 23 mars 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés au titre de l'année 2000 concernant la « copropriété ...-... et consorts ».

En date du 29 juin 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 6 émit encore un bulletin de l'impôt sur le revenu ainsi qu'un bulletin comportant calcul de la contribution dépendance de l'année 2000 au nom de feu Madame

Le 22 juin 2005, Madame ... fit introduire par la société de réviseurs d'entreprises et d'experts comptables ... en son nom personnel une réclamation devant le directeur des Contributions directes à l'encontre du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés au titre de l'année 2000, émis le 23 mars 2005.

Le 29 juin 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 1 émit le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin comportant calcul de la contribution dépendance de l'année 2000 au nom de Madame

Contre ces deux bulletins, Madame ... introduisit le 29 septembre 2009 en nom personnel une réclamation devant le directeur des Contributions directes.

Par décision directoriale du 11 février 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la prédite demande pour les motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 30 septembre 2005 par la dame ..., demeurant à L- ..., pour réclamer contre le bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 ;

Vu les §§ 228 et 301 AO ;

Vu le dossier fiscal ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition en principe et surtout d'avoir soumis à l'impôt la totalité d'une plus-value qui aurait dû lui être imputée pour le tiers seulement pour avoir fait partie d'une copropriété en indivision ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en l'année litigieuse, abstraction faite de divers terrains vendus effectivement en indivision, une parcelle de 43,59 ares fut cédée en date du 7 juin 2000, dont acte par devant notaire, qui dénomme en tant que seule et unique partie venderesse la réclamante personnellement comparue, ensemble avec son ex-époux, celui-ci représenté par son avocat ;

Considérant que le notaire instrumentant constata le titre de propriété comme résultant d'un contrat de mariage modificatif du 30 décembre 1998, dûment transcrit au premier bureau des hypothèques à Luxembourg, le 20 janvier 1999 ;

Considérant encore que la partie venderesse a déclaré n'avoir créé aucune servitude et qu'il n'existe pas à sa connaissance de charge de l'immeuble cédé ;

Considérant qu'à l'appui de son argumentation, la réclamante produit une lettre datant du 25 mars 2002 par laquelle le même notaire avise ex post que: « les parcelles grevées n'auraient jamais dues être considérées comme dépendant de la communauté ...-... (c.-à-d. la réclamante et son ex-époux). Ces derniers avaient acquis lesdites parcelles au moyen de fonds appartenant à Madame ...-... et à ses deux filles, à savoir Madame et Madame ... » (c.-à-d. la réclamante);

Considérant que la mise à disposition de fonds, en tant que dons ou emprunts, entre des particuliers et ce qui plus est des membres d'une famille ne revête pas un caractère extraordinaire, mais reste chose courante ;

qu'il n'importe d'ailleurs point lors de la détermination ultérieure d'une plus-value imposable que les fonds servant initialement à l'acquisition de l'immeuble cédé aient été attribués à titre de don pur et simple ou à titre d'emprunt, donc remboursable, soit-il par des particuliers ou tiers, tels que banques ;

Considérant qu'en résumé il est constant, en ce qui concerne la parcelle vendue, que la réclamante ensemble son ex-mari étaient inscrits comme propriétaires au cadastre, tout comme à l'administration de l'enregistrement et domaines, que leur titre de propriété était repris par le service des évaluations immobilières de l'administration des contributions, partant au rôle de l'impôt foncier de l'administration communale, tout ce documentaire n'ayant aucunement été contesté ;

Considérant que des arrangements ou différends entre tiers ne sauraient suffire à inverser un acte authentique et notarié ainsi que son enregistrement, alors qu'aux termes de l'article 1319 du code civil les affirmations d'un acte authentique font foi jusqu'à inscription de faux ;

Considérant qu'il reste aussi fiscalement sans incidence que la réclamante, ensemble son ex-mari, aient remboursé volontairement ou non les fonds ci-avant reçus ;

Considérant enfin que l'assertion tardive du notaire que la situation indiquée au cadastre et dans les actes ne reflétait pas la situation réelle à l'époque de la vente, relève de l'avis personnel, mais reste justement contraire à la réalité-même de l'époque concernée, bien exactement supportée par l'authenticité de l'acte notarié et dûment enregistré, donc image fidèle des situation et titre de propriété ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a soumis à l'impôt la plus-value échue ;

qu'il l'a d'ailleurs tout aussi bien déterminée au respect scrupuleux des dispositions légales et réglementaires (...) »

Par requête déposée le 11 mai 2009, Madame ... a introduit un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de cette décision directoriale, ainsi qu'à celle du bulletin de

l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 et le bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005.

La partie étatique soulève en tant que premier moyen l'irrecevabilité de ce recours pour libellé obscur, le délégué du gouvernement relevant en effet que si le recours viserait tant la décision directoriale du 11 février 2009 que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000 et le bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, il se concentrerait cependant dans ses moyens sur la réclamation contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2000, émis le 23 mars 2005.

Le délégué du gouvernement considère encore que ce serait à tort que la demanderesse exercerait directement un recours à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 et contre le bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005, et ceci sur base de la considération erronée que le directeur n'aurait pas répondu à la réclamation introduite contre ce bulletin en date du 29 septembre 2005, et alors pourtant que par sa décision du 11 février 2009 telle qu'actuellement déférée au tribunal, le directeur aurait statué sur la réclamation de Madame ... du 30(29) septembre 2005 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000, émis le 29 juin 2005 par le bureau d'imposition 1 à l'encontre de cette dernière, et non sur une réclamation introduite en date du 22 juin 2005 contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés 2000.

Quant au bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2000, la partie étatique estime que ce bulletin n'aurait pu faire l'objet ni de la réclamation ni de la décision directoriale entreprise alors que ledit bulletin a été attaqué par une autre réclamation séparément introduite par le cabinet ... en date du 22 juin 2005.

La demanderesse, pour sa part, s'oppose à ce moyen d'irrecevabilité en estimant que l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, ainsi que l'objet de la demande seraient suffisamment explicites afin de permettre d'identifier tant la décision déférée, que l'objet du recours : la requête introductive d'instance mentionnerait à ce sujet avec une précision suffisante tendre à la réformation, subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale du 11 février 2009.

En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2000 et de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 ; Madame ... fait exposer que la réclamation du 29 septembre 2005, introduite à l'encontre de ces bulletins, n'aurait pas fait l'objet d'une réponse du directeur endéans six mois, de sorte qu'elle serait autorisée à introduire un recours directement contre les bulletins en question.

Le tribunal constate de prime abord effectivement une confusion quant à l'objet du recours.

En effet, force est de constater que comme relevé ci-avant, la requête introductive d'instance indique porter contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 février 2009 ayant déclaré non fondée la réclamation de la requérante contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés 2000, émis le 23 mars 2005, ainsi que contre le bulletin de l'impôt sur le revenu

de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 et le bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005, soit trois décisions distinctes.

Or, outre que le dispositif de ladite requête ne mentionne plus qu'une seule décision, non autrement définie, à réformer, sinon à annuler, la décision du directeur du 11 février 2009 telle que déférée, citée ci-avant *in extenso*, porte sur la réclamation du 29 septembre 2005 de la demanderesse, dont l'objet était limité au bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 et au bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005, mais ne portait pas, comme affirmé erronément dans la requête, sur le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés au titre de l'année 2000, émis le 23 mars 2005, qui quant à lui a fait, comme relevé justement par le délégué du gouvernement, l'objet d'une autre réclamation, introduite par le cabinet ... pour compte de la demanderesse.

Les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2000 et de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, tous deux émis le 29 juin 2005, ayant fait l'objet d'une réclamation qui à son tour a fait l'objet d'une décision directoriale, ne sauraient dès lors, directement, être déférés au tribunal - et encore moins concomitamment à un recours porté contre la décision directoriale afférente -, mais seulement indirectement, par le biais de la décision directoriale déférée.

Il s'ensuit que le tribunal est uniquement valablement saisi de la décision du directeur du 11 février 2009. Cette conclusion est encore corroborée par les explications de la demanderesse telles que contenues dans son mémoire en réplique qui précisent l'objet de son recours comme ne portant que contre la décision directoriale du 11 février 2009.

Si la demanderesse discute dans son recours encore de la « *réclamation contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés 2000* » - la réclamation introduite par le cabinet ... - que le directeur aurait rejetée comme étant non fondée, il y a lieu de relever que ni la décision directoriale afférente éventuelle - le tribunal ignorant si le directeur a pris une décision y relativement - ni le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés 2000 en question n'ont pu être valablement déférés au tribunal, la requête introductive d'instance ne les désignant pas en tant qu'objets du recours et ces décisions n'ayant de surcroît pas été communiquées au tribunal, seule la décision directoriale du 11 février 2009 et les bulletins de l'impôt sur le revenu et de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000 ayant été annexés à la requête conformément à l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

En ce qui concerne plus particulièrement le moyen d'irrecevabilité soulevé par la partie publique au vu de l'imprécision ci-avant constatée et clarifiée, il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, une requête introductive d'instance à déposer auprès du tribunal administratif doit notamment contenir, en dehors d'un exposé sommaire des faits, les moyens invoqués à l'appui du recours.

Si en règle générale l'exception de libellé obscur admise se résout par l'annulation de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par le texte légal en question, il convient dans le cadre de la loi du 21 juin 1999 d'avoir égard à son article 29 qui

dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

Or en l'espèce, il y a lieu de constater que dans le cadre précis tracé ci-avant par le tribunal, non seulement la partie demanderesse a mentionné des moyens de droit devant, selon elle, conduire à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale déférée, mais encore que la partie publique a pris position par rapport à ces moyens, de sorte qu'en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par la demanderesse.

Le recours en réformation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

Quant au fond, la demanderesse relate avoir été ensemble avec sa mère ... et sa sœur ... propriétaire de quelques 100 ares situés àMonsieur ..., à cette époque le mari de la demanderesse, aurait acquis le 16 mai 1990 en nom personnel une parcelle avoisinante de 43,59 ares pour un montant total de LUF 17.500.000.-, ladite parcelle devant valoriser leurs propriétés, destinées à être vendues ensemble.

Par actes notariés du notaire ... du 7 juin 2000 les terrains en question ont été vendus à la société anonyme La vente du 7 juin 2007, en ce qu'elle portait sur la propriété originale des consorts ... aurait été effectuée au nom de la demanderesse, de ... et de En ce qu'elle a porté sur la seconde parcelle de 43,59 ares, la vente aurait été effectuée au nom de la demanderesse et de

Le même jour et préalablement à la signature des actes notariés ..., les parties auraient convenu dans un document sous seing privé de différentes modalités, comportant divers paiements à des tiers et également un partage du solde du prix de vente à 3 parts égales entre les consorts ..., ce qui aurait effectivement été respecté par le notaire

Madame ... expose encore que les frais d'enregistrement et de notaire en relation avec l'acquisition de la seconde parcelle de 43,59 ares, acquise par son ex-mari, auraient été financés par un prêt consenti par l'Union Bank of Norway International SA à hauteur de LUF 2.070.000.-, le total des intérêts payés s'élevant à LUF 702.506.-.

Par ailleurs, l'opération aurait donné lieu à des différends entre les parties, de sorte à nécessiter l'intervention d'avocats. A ce titre, la demanderesse aurait payé des honoraires d'avocat à hauteur de LUF 295.621.- en relation avec l'opération immobilière.

Au vu de ces faits, la demanderesse critique le raisonnement du directeur pour ne pas avoir fait droit à sa réclamation du 29 septembre 2005, celle-ci contenant deux demandes distinctes, à savoir, d'une part, la déduction en tant que frais d'obtention d'intérêts débiteurs

d'un montant de LUF 702.506.- du prêt prétendument contracté pour financer les droits d'enregistrement afférents à l'acquisition d'une parcelle de 43,59 ares, ainsi que de frais d'avocat prétendument en relation avec la vente d'une parcelle, soit LUF 295.621.- et, d'autre part, que la plus-value imposée collectivement de son chef et de celui de son ex-mari, Monsieur ..., soit partagée et imposée en conséquence entre les trois propriétaires « réels », de sorte que la plus-value ne leur soit imputée que pour le tiers, les deux autres tiers devant être imputés à la mère, Madame ...-... ainsi qu'à la sœur, feu Madame

Le tribunal doit de prime abord relever qu'il se trouve saisi d'un dossier instruit de manière incomplète par l'administration.

En effet, si le directeur dans sa décision a certes pris position par rapport à la question du calcul et de la répartition de la plus-value, ni lui ni le délégué du gouvernement n'ont pris position par rapport à la demande de Madame ... d'obtenir la déduction de divers frais d'obtention, ainsi qualifiés, hormis l'affirmation, non autrement retraçable, de la part du directeur que la plus-value aurait été « *bien déterminée au respect scrupuleux des dispositions légales et réglementaires* », le délégué du gouvernement, pour sa part, n'ayant tout simplement pas répondu aux demandes et moyens afférents de la demanderesse.

Force est encore de constater que si la partie étatique a certes versé le dossier administratif relatif à la décision directoriale et à la réclamation afférente, elle n'a pas versé le dossier fiscal complet, de manière à mettre le tribunal dans l'impossibilité de constater et de vérifier les calculs et motifs ayant amené le bureau d'imposition à refuser, comme allégué, la prise en compte des frais d'obtention litigieux.

Enfin, si la partie demanderesse a quant à elle certes versé en cause les bulletins de l'impôt sur le revenu et de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, ces bulletins ne permettent pas davantage au tribunal de retracer le raisonnement de l'administration, le bulletin de l'impôt sur le revenu 2000 ne mentionnant en effet, en ce qui concerne les points sur lesquels l'imposition diffère de la déclaration - et donc vraisemblablement les questions actuellement litigieuses - que « *l'imposition tient compte des redressements qui vous ont été communiqués dans notre lettre du 19.5.2005* », lettre qui n'a cependant été communiquée au tribunal ni par l'Etat, ni par la demanderesse.

Au-delà de et nonobstant ce constat, il y a lieu de rappeler que l'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », dispose dans son alinéa (1) que « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et précise dans son alinéa (4) que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. Ils n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables* ». Les intérêts débiteurs sont visés plus particulièrement par l'alinéa (2) du même article 105 LIR aux termes duquel « *constituent également des frais d'obtention: 1) (...) les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10* », dont notamment les revenus divers spécifiés à l'article 99 LIR.

Les articles 99, 99bis et 99ter LIR quant à eux considèrent de manière générale comme constituant des revenus divers les bénéfices de cession d'immeubles ne servant pas à une activité professionnelle.

Il découle de la combinaison des dispositions légales précitées que les intérêts débiteurs constituent des frais d'obtention en relation avec des revenus divers provenant de l'aliénation de biens immobiliers seulement dans la mesure où ils se trouvent en rapport économique direct avec cette catégorie de revenus pour avoir été notamment déboursés en vue d'acquérir les recettes afférentes.

En l'espèce la demanderesse expose à ce sujet que la seconde parcelle de 43,59 ares acquise par son ex-mari en date du 16 mai 1990 aurait été acquise parce que de par sa situation, elle contribuait à la mise en valeur de la première parcelle dont les conjoints ... étaient les propriétaires. Elle affirme à ce titre que les intérêts payés en relation avec le prêt Union Bank of Norway International SA auraient financé les frais d'enregistrement et de notaire relatifs à l'acquisition de la parcelle de 43,59 ares et que tant les droits d'enregistrement que les frais de notaire feraient partie du prix d'acquisition du terrain. Or, étant donné que l'acquisition de la parcelle de 43,59 ares aurait été faite en vue de mettre en valeur la première parcelle et que les deux parcelles auraient effectivement été vendues ensemble et que cette vente aurait généré une plus-value, lesdits intérêts seraient en rapport économique direct avec la plus-value en question, de sorte à devoir être qualifiés de frais d'obtention déductibles.

Cependant, l'existence d'un rapport économique direct entre les intérêts débiteurs et les revenus futurs est à établir par le contribuable compte tenu de sa situation cristallisée au niveau de l'année d'imposition concernée. En principe, l'intention du contribuable, appréciée subjectivement, ne constitue pas de critère déterminant ou nécessaire à la reconnaissance fiscale des frais d'obtention et il est exigé qu'objectivement les dépenses soient en relation avec une catégorie de revenus déterminée et que ces dépenses aient été provoquées par la recherche d'un revenu net¹. L'intention affichée par le contribuable constitue essentiellement un indice permettant de faire un rattachement de dépenses à une certaine catégorie de revenus si les faits et actes en cause sont susceptibles de donner lieu à un rattachement de dépenses à plus d'une catégorie de revenus.

Le tribunal se doit à ce sujet de constater de prime abord à l'analyse de la déclaration pour l'impôt sur le revenu 2000 des époux ...-... - incomplète, l'annexe LD relative aux ventes d'immeubles faisant défaut -, telle que figurant au dossier contentieux versé en cause par la partie étatique, que la déduction de quelconques frais d'obtention ne semble pas avoir été sollicitée par les contribuables, la rubrique afférente « *Frais d'obtention suivant annexe* » sub « *Revenus nets divers* » n'ayant pas été remplie par les contribuables.

Le tribunal constate ensuite que si la demanderesse affirme avoir exposé un montant de LUF 702.506.- au titre de frais d'obtention d'intérêts débiteurs du prêt prétendument contracté pour financer les droits d'enregistrement afférents à l'acquisition de la parcelle de 43,59 ares, elle ne justifie pas, à défaut de toute pièce versée en cause, la réalité de ce déboursement.

Par ailleurs, si le tribunal peut suivre, d'un point de vue théorique, la demanderesse en son raisonnement tendant à considérer les frais relatifs à l'acquisition de la parcelle de 43,59

¹ N. Fehlen, *La détermination du revenu soumis à l'impôt*, in Etudes fiscales, n°s 99-102, 3. Les frais d'obtention, 3.1.1. Les dépenses faites en vue d'acquérir les recettes, p.46.

ares comme constituant des frais d'obtention relatifs à cette même parcelle, il ne saurait cependant, à défaut de toute explication circonstanciée dûment documentée, suivre l'affirmation de la demanderesse selon laquelle l'acquisition de cette seconde parcelle aurait valorisé la première parcelle, de sorte que les frais exposés en vue de l'acquisition de la seconde parcelle devraient également, *ipso facto*, être considérés comme pouvant également être déductibles de la plus-value générée par la vente de la première parcelle, la demanderesse restant à ce sujet en défaut d'établir, au-delà d'une simple allégation, l'existence d'un rapport économique direct entre les intérêts débiteurs relatifs à l'acquisition de la seconde parcelle et les revenus résultant de la vente de la première parcelle.

La même conclusion s'impose aussi en ce qui concerne les frais d'avocat prétendument en relation avec la vente d'une parcelle, soit LUF 295.621.-, la note d'honoraires datée du 10 avril 2001 afférente versée en cause s'inscrivant en effet dans un litige entre « ... et ... », non autrement précisé, et renseignant notamment des prestations en relation avec une assignation en référé-divorce et une assignation en divorce, de sorte que l'existence d'un rapport économique direct entre des frais d'avocats liés notamment à une affaire de divorce et la vente d'un terrain n'est, en l'état actuel du dossier, ni établie, ni même retraceable.

Enfin, en ce qui concerne les moyens de la demanderesse tendant à voir retenir une autre répartition de la plus-value générée par la vente de la seconde parcelle, à savoir celle de 43,59 ares acquise en son temps par l'actuel ex-mari de la demanderesse, le tribunal constate, à l'instar du directeur et du délégué du gouvernement, que la vente et surtout ses circonstances sont relatées par l'acte de vente notarié du 7 juin 2000, lequel renseignant en tant que vendeurs et propriétaires Monsieur ... et Madame ..., alors encore mariés, dont les titres de propriété respectifs résultent de leur contrat de mariage, lesdits vendeurs ayant vendu le terrain « *en pleine propriété* ».

Il résulte encore du même acte notarié que les vendeurs ont reçu « *à l'instant-même* », c'est-à-dire au moment de la vente par-devant notaire, le prix de LUF 42.777.264.-, ledit fait étant encore documenté par l'inscription afférente dans la déclaration d'impôt des contribuables.

Les explications actuelles de la demanderesse, selon lesquelles ledit acte ne reflèterait que la « *propriété juridique* », mais non la « *propriété économique* » dudit terrain, ne sont pas de nature à énerver le contenu de l'acte notarié, qui, comme rappelé à juste titre par le directeur, fait foi jusqu'à inscription en faux conformément à l'article 1319 du Code civil.

L'existence d'une convention avec des tiers, portant notamment sur la déduction du résultat de la vente de divers montants à payer à des tiers et à un autre mode de répartition de la plus-value ne saurait pas non plus énerver le contenu de l'acte notarié, une telle convention devant être considérée comme contre-lettre, qui, aux termes de l'article 1321 du code civil, ne peut avoir d'effets qu'entre les parties contractantes, de sorte à être inopposable aux tiers.

Enfin, en ce qui concerne la réalité économique sous-jacente à cette convention, il résulte des explications de la demanderesse que ladite convention, indépendamment de sa date, n'a sorti ses effets qu'en date du 29 mars 2002, date du décompte établi par le notaire Il s'ensuit qu'en tout état de cause, la plus-value a été perçue par Monsieur ... et Madame ... suite à la vente du 7 juin 2000 ; d'éventuels déboursements, à titre gratuit ou non, effectués ultérieurement par ceux-ci, ne sont pas de nature à justifier un recalcul et une autre répartition

de la plus-value, mais, le cas échéant, une éventuelle prise en compte en tant que dépenses ou frais éventuellement déductibles au cours de l'année d'imposition de leur déboursement effectif, à savoir, conformément aux explications de la demanderesse, l'année 2002.

Sur base des considérations qui précèdent, le recours est à rejeter pour être non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 et le bulletin de calcul de la contribution dépendance de l'année 2000, émis le 29 juin 2005 ;

pour le surplus reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

met les frais à charge de la demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 25 janvier 2010 par :

ette Lenert, vice-président,
Marc Sünner, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

Arny Schmit

ette Lenert